

INTERAÇÃO ENTRE AUDITORIA INTERNA E OS CONTROLES INTERNOS PARA A EFETIVA MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE: UMA INVESTIGAÇÃO BASEADA NA PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS

Gleice Carvalho de Lima¹, Josenildo dos Santos²

RESUMO: Este estudo foi desenvolvido com o intuito de investigar se há influência mútua entre a Auditoria Interna e os Controles Internos para a efetiva manutenção do sistema de controle. Realizou-se uma pesquisa empírica do tipo exploratória e descritiva, utilizando como instrumento de coleta de dados um questionário, com o uso da Escala de Likert. A amostra se formou com 21 respondentes, atuantes em duas Instituições Federais de Ensino. Verificou-se que o nível de interação da Auditoria Interna com os Controles Internos é considerado baixo, de acordo com a percepção dos servidores públicos.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria interna. Controles internos. Sistema de controle interno.

INTERACTION BETWEEN INTERNAL AUDIT AND INTERNAL CONTROLS FOR EFFECTIVE MAINTENANCE OF THE CONTROL SYSTEM: AN INVESTIGATION BASED ON THE PERCEPTION OF PUBLIC SERVANTS

ABSTRACT: This study was conducted in order to investigate whether there is mutual influence between Internal Audit and Internal Controls, for the effective maintenance of the control system. An exploratory and descriptive empirical study was performed, having as an instrument of data collection a questionnaire using the Likert Scale. The sample was formed with 21 (twenty one) respondents, who work in two Federal Universities. It was found that the level of interaction of the Internal Audit with Internal Controls is considered low, according to the perception of public servants.

KEYWORDS: Internal Audit. Internal Controls. Internal Control System.

1 Mestre em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco. gleice.cl11@gmail.com

2 Doutor em Matemática. Universidade Federal de Pernambuco. jsnipcontabeis@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

O passar dos anos e o avanço tecnológico geraram mudanças significativas para os órgãos que compõem a entidade pública. Dentre essas mudanças, foi observada a implantação do sistema de controle interno nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, com o propósito de assegurar que as metas estabelecidas no planejamento sejam de fato cumpridas. Diante dessa nova estrutura, vê-se que a sua efetiva implantação ainda não foi totalmente realizada, pois é necessário preparar os servidores para atender as modificações do ambiente interno e, consecutivamente, do externo.

Os controles ora discutidos neste estudo tiveram sua origem determinada no princípio da evolução humana, quando a sociedade utilizava os recursos que tinham a sua disposição para fazer seus registros e controlar o seu patrimônio. Pode-se ver na Bíblia Sagrada, eras antes de Cristo, o controle da riqueza pela demonstração do patrimônio de Jó, no Livro de Jó, Capítulo 1, Versículo 3, que cita de forma detalhada a sua riqueza, numa era em que o controle já fazia parte do cotidiano, mas ainda tratava-se de uma temática desconhecida. Além disso, muitos estudiosos, como Lopes de Sá, acreditam que o homem da *idade da pedra* fazia o registro de sua riqueza gravando desenhos nas paredes das cavernas, em tabuletas de argila, como meio de comunicação para controlar seus bens (LOPES DE SÁ, 1997). Dessa forma, é perceptível que, no início da existência humana, já se tinha o controle das posses, mesmo que de forma rudimentar, porém com resultados eficazes para o controle dos elementos avaliados na época.

Os controles podem assumir papéis diferentes, dependendo do fator controlado. Assim, os controles agem com mais eficácia em função da previsibilidade do comportamento desse fator. Isso permite o estabelecimento de controles automáticos. Contudo, quando o ser humano interage no fator controlado, essa atividade torna-se mais complexa em função da imprevisibilidade (SILVA, 2011b).

Nesse contexto, os controles internos surgiram nas instituições públicas e privadas como meio de melhorar as práticas de gestão, garantindo a proteção do patrimônio, o alcance das metas e objetivos traçados, evitando os erros e com eles as fraudes decorrentes da ineficácia das atividades operacionais e dando suporte ao gestor na tomada de decisão. A auditoria surge, nesse norte, como mecanismo útil para acompanhar o que está sendo controlado, efetuando avaliações nos controles internos, para posteriormente indicar medidas que devam ser adotadas para o aperfeiçoamento dos controles.

Diante do que vem sendo discutido, busca-se responder a seguinte questão: **Qual o nível de interação entre a Auditoria Interna e os Controles Internos para a efetiva manutenção do Sistema de Controle baseado na percepção de servidores públicos?**

Para responder ao problema da pesquisa, investigou-se, com base na percepção dos atuantes nas Instituições Federais de Ensino, se há a influência mútua entre a Auditoria Interna e os Controles Internos, vistos como mecanismos de gestão distintos, mas que interagem entre si para o efetivo controle dos procedimentos internos e para a segurança das informações geradas.

2 ASPECTOS HISTÓRICOS DOS CONTROLES E DA AUDITORIA

Tratar historicamente dos controles e da auditoria no ambiente público, desde o início da era até os dias atuais, é mergulhar na história do Brasil e relembrar alguns fatos importantes da política. Albêlo (2007) assevera que a sociedade teve um marco histórico, iniciado durante a Proclamação da República com o fortalecimento do Poder Legislativo, momento em que o controle das contas públicas passou a ser uma atividade necessária. Diz ainda que, em 1890, ocorreu a criação do Tribunal de Contas da União, cumprindo o que determinou o Decreto 966-A, com atribuições de examinar, rever e julgar as contas que deram origem às receitas e às despesas, sendo instituído em 1891 com a primeira Constituição Republicana, que introduziu mecanismos de controle para a administração pública.

Os estudos apontam também que, em 1922, o setor público no Brasil tentava consolidar o controle em sua estrutura interna. Fazia isso para atender aos órgãos que executavam a fiscalização externa, apreciando os documentos e registrando as informações sob os aspectos legais e formais, sem atentar para a maneira como os gestores prestavam os serviços públicos (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005).

Os controles e a Auditoria Interna estão intrinsecamente ligados, cabendo a esses dois instrumentos de gestão organizar e executar (Controles Internos), além de avaliar, recomendar e sugerir (Auditoria Interna) mudanças quando vistas como necessárias para o melhor funcionamento das entidades públicas, primando pelo bom uso dos recursos públicos. Para confirmar essa declaração, a Instrução Normativa da CGU nº 01/2001, em seu Cap. IV, Seção II - Auditoria, IV item de Classificação, informa que esses instrumentos são úteis por promover a avaliação das ações gerenciais e dos procedimentos intrínsecos ao processo operacional, emitindo uma opinião no que tange aos indicadores de eficiência, eficácia e economicidade e auxiliando a administração pública na gestão e nos resultados, fazendo uso de recomendações que possibilitem o aprimoramento dos controles, procedimentos e responsabilidades, aperfeiçoando as práticas dos atos e fatos administrativos, gerando o melhor uso dos recursos públicos.

A auditoria teve início com a formação do Instituto de Contadores Públicos no Brasil, em São Paulo, no ano de 1957. Todavia, o seu reconhecimento aconteceu em 1968, época em que o Banco Central do Brasil passou a fazer uso dessa atividade, sendo regulamentado em 1972 pelo BCB, pelo CFC e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (SILVA, 2004).

No momento atual a função de auditoria é vista como elemento-chave para o aperfeiçoamento dos controles internos, porque o resultado dessas auditorias potencializa a execução dos controles. O Tribunal de Contas, responsável por auxiliar a fiscalização e o acompanhamento da administração no ambiente público, busca, associado às normas internacionais de auditoria, manter o bom funcionamento dos serviços para o melhor controle dos recursos públicos (MARQUES NETO, 2011).

Os controles internos, por sua vez, representam o acompanhamento permanente das rotinas para a adaptação dos trabalhos desenvolvidos ao que rege a legislação, com o propósito de gerar resultados eficazes, cumprindo com os objetivos e metas traçados no

plano de ação dos municípios. Mediante tal afirmação, Cruz e Glock (2008) concordam expondo o seguinte comentário:

[...] enquanto na iniciativa privada tudo pode ser feito desde que não caracterize descumprimento à lei, na administração pública deve ser feito tudo o que a lei determina, exigindo-se, neste caso, a implementação de controles mais rigorosos e sofisticados.

Diante das informações relatadas, foi possível perceber uma grande evolução no que diz respeito aos mecanismos de Auditoria Interna e Controles Internos, desde sua aplicação no início da história humana até o uso atual desses instrumentos no ambiente público. Eles têm promovido maior controle dos recursos públicos utilizados para proporcionar um maior bem-estar social às pessoas responsáveis pelos tributos, garantindo-lhes a prestação de serviços públicos que atendam as suas principais necessidades.

3 COMPARATIVO ENTRE CONTROLES INTERNOS E AUDITORIA INTERNA

A análise comparativa da auditoria e dos controles internos é essencial para demonstrar a representatividade de cada um desses mecanismos no ambiente público, esclarecendo que são atividades diferentes, mas que se complementam entre si.

É perceptível pela taxionomia contábil evidenciada por Libonati (1993), que mesmo as pessoas classificadas como especialistas costumam ver os controles internos como mera auditoria, o que não é verdade. A auditoria age de forma esporádica. Já os controles, além de ser atividade permanente, conta com a vantagem de oferecer alternativas de melhoria na atuação de cada setor da Administração Pública, com o propósito de efetivar a qualidade, a transparência e, sobretudo, a probidade administrativa, sendo esses aspectos próprios da governança corporativa (MOREIRA, 2007).

Corroborando com o parágrafo anterior, Santos (2008) evidencia em pesquisa desenvolvida o papel que cada ferramenta (controle e auditoria) representa na administração pública como sendo indispensável para a consecução das atividades:

[...] por melhor que seja o sistema de controle interno, pouco ou de nada adiantará sem a verificação periódica e sistemática do seu funcionamento ou sem a avaliação quanto às necessidades de alterações para se adaptar a novas realidades ou a nova legislação, fato comum no serviço público. Essas verificações/avaliações são exatamente o papel da Auditoria Interna.

De acordo com Neves (2011), a auditoria é uma atividade de supervisão, fiscalização, normatização e avaliação dos controles internos com o propósito de garantir a eficiência e eficácia. Contudo, a IN 01/2001 diz que compete ao Sistema de Controle Interno normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades do Poder Executivo Federal. Logo, o papel da Auditoria Interna não é normatizar e fiscalizar, mas sim avaliar os procedimentos e sugerir mudanças auxiliando a administração.

Segundo Silva (2011a), os controles internos abordam todas as operações de uma organização estatal, desenvolvido de forma sistemática e preventiva. Já as auditorias internas avaliam os controles internos da entidade, para assessorar a administração na obtenção

de melhor desempenho, com o atendimento aos objetivos propostos no planejamento e visando a melhorias no sistema como um todo.

Para Perez Junior, citado por Mendes, Oleiro e Quintana (2011), a auditoria é uma atividade que estuda e avalia de forma sistemática as transações, os procedimentos, as rotinas e as demonstrações contábeis de uma entidade, para fornecer aos usuários dessas informações uma opinião baseada nas normas.

A Auditoria Interna é responsável pela avaliação dos controles internos em conjunto com as atividades desenvolvidas e não por assumir o exercício do controle. A função da auditoria é avaliar a eficácia e a eficiência dos controles, tornando-se corresponsável pelo resultado. E os controles internos se caracterizam por executar procedimentos e medidas com a finalidade de evitar erros e fraudes, desenvolver as atividades, garantindo a segurança nas informações geradas e favorecendo quanto à tomada de decisão (QUEIROZ, 2009).

Attie (1998) diz que uma definição clara de controles internos é praticamente desconhecida. Nesse norte, muitos veem os controles internos como sinônimo de auditoria. Contudo, essa é uma visão equivocada, uma vez que o trabalho de auditoria se faz revisando e apreciando os controles internos. Por sua vez, os controles internos se referem aos procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

O Quadro 1 apresenta os principais pontos intercalados na estrutura de controle para atender ao plano de trabalho desenvolvido por um órgão público. O cumprimento dos objetivos ora traçados ocorrerá se a entidade estiver em conformidade com a legislação e os regulamentos pertinentes, se controlar o patrimônio público, se atuar de forma eficaz e eficiente e se avaliar bem o desempenho. Para isso, é necessário que os componentes desse mesmo controle sejam avaliados de forma permanente, com o monitoramento das atividades e com a troca de informações interdepartamentais, para corrigir os erros que forem detectados (MORAES JUNIOR; ARAÚJO, 2006).

Quadro 1 - Relação: objetivos e componentes dos controles e da gestão de riscos

Categorias de objetivos para a organização	Estratégicos
	Operações
	Comunicação
	Conformidade
Componentes de gerenciamento de riscos corporativos	Ambiente Interno
	Fixação de Objetivos
	Identificação de Eventos
	Avaliação de Riscos
	Resposta a Risco
	Atividades de Controle
	Informações e Comunicações
	Monitoramento

Fonte: adaptado de COSO (2007).

A Auditoria Interna, vista como um campo de estudo da contabilidade e sendo uma atividade desenvolvida em empresas públicas e privadas, é uma atividade que não deve estar subordinada àqueles cujo trabalho examina, nem tampouco realizar atividades que ele mesmo as examine. É, portanto, uma atividade independente cujo objetivo-fim é auxiliar a administração com o levantamento da funcionalidade dos controles internos (ALMEIDA, 1996). Seguem abaixo as características descritas por esse autor referentes à atividade em pauta:

- 1 – é empregado da empresa auditada;
- 2 – menor grau de independência em relação ao auditor externo;
- 3 – executa auditoria contábil, financeira e operacional;
- 4 – os principais objetivos são:
 - verificar a necessidade de novas normas internas;
 - efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais;
 - realizar maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).

Para Uhl (1982), a auditoria interna faz parte do controle administrativo, cuja função é medir e avaliar a eficácia de outros controles. Nesse sentido, o seu principal objetivo é apresentar a adequação do controle interno aos regulamentos criados pela entidade para atender aos preceitos legais, por meio de análises, apreciações, recomendações e comentários sobre as atividades investigadas.

Legitimando a afirmativa acima, Attie (1986) informa que “[...] Os auditores internos são responsáveis perante a administração em fornecer dados sobre a adequação e efetividade do Sistema de Controle Interno e a qualidade do desempenho da organização.” Propõe por meio dos relatórios de acompanhamento sugestões e recomendações, tendo em vista que esses profissionais não podem decidir ou determinar nem impor mudanças acerca dos problemas observados, mas apenas orientar. Róllo (2007) informa que há uma corrente de pesquisadores que definem a Auditoria Interna como mecanismo de informações para o controle, atuando sobre os controles internos. Todavia, mesmo atuando sobre o controle é um mecanismo que deve estar integrado ao Sistema de Controle Interno, tendo como função prevenir danos ao patrimônio público e garantir que os controles sejam eficazes. Silva (2009) reforça que a Auditoria Interna representa uma das atribuições do Sistema de Controle Interno, não devendo, portanto, ser confundida com os Controles Internos.

Enquanto os controles internos tratam dos procedimentos utilizados para atingir os objetivos propostos, a Auditoria Interna trabalha com dados já ocorridos e que não podem ser modificados, mas são revistos e podem ser alterados para a melhor condução das atividades (BATISTA, 2011).

Com o levantamento bibliográfico realizado, pôde-se constatar que a Auditoria e os Controles Internos são atividades diferentes, mas que devem estar interligadas com o propósito de oferecer à gestão da entidade um controle e consequente acompanhamento das atividades e avaliação do desempenho alcançado.

4 METODOLOGIA

Considerando o propósito da pesquisa, descrito no problema, realizou-se uma pesquisa empírica aplicando um questionário previamente elaborado aos servidores lotados em Órgãos Federais, investigando a harmonia da Auditoria Interna com os Controles Internos para a efetiva manutenção do sistema de controle. O estudo desenvolveu levantamento bibliográfico acerca dos controles e da auditoria, criando uma pesquisa do tipo exploratória e descritiva. Exploratória por estudar as características das atividades realizadas nos órgãos públicos buscando resposta ao problema; descritiva por utilizar técnica padronizada de coleta de dados, tal como o questionário (GIL, 1996).

Os resultados foram obtidos com a aplicação de um questionário aos profissionais atuantes na administração de Instituições Federais de Ensino (IFES): a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco (IFPE), para a constatação da interação dos mecanismos de gestão tratados nesta pesquisa. O questionário foi organizado com o intuito de esclarecer as dificuldades observadas na questão-problema da pesquisa e fornecer dados que possibilitem testar adequadamente as hipóteses da investigação (HILL; HILL, 2008). Nesse norte, as hipóteses formuladas podem ser acatadas, ou mesmo anuladas, de acordo com as respostas obtidas.

Hipótese 0: Não existe harmonia entre a Auditoria Interna e os Controles Internos para a efetiva manutenção do Sistema de Controle Interno.

Hipótese 1: Existe harmonia entre a Auditoria Interna e os Controles Internos para a efetiva manutenção do Sistema de Controle Interno.

A estrutura do questionário foi montada baseada em três pontos para discussão na análise dos resultados, utilizando para o segundo e terceiro blocos a Escala Likert de quatro posições, que indica o grau de concordância com as questões (BRANDALISE, 2005).

Tabela 1 – Estrutura do questionário aplicado

BLOCOS	CRITÉRIOS	QUESTÕES	%
1	CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS	6	32%
2	DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA	7	36%
3	A EXECUÇÃO DOS TRABALHOS PARA MANUTENÇÃO DO CONTROLE INTERNO	6	32%
TOTAL		19	100%

Fonte: adaptado de Souza (2007).

O questionário foi submetido a 47 respondentes, sendo essa a amostra inicial determinada em consulta presencial. Todavia, apenas 21 deles retornaram ao pedido da pesquisa, realizado por meio *on-line*, formando assim a amostra de estudo composta por servidores públicos atuantes na área administrativa de dois órgãos federais, os quais lidam direta ou indiretamente com a demanda da Auditoria Interna, que tem suas atribuições estabelecidas em prol do bom funcionamento do Controle Interno.

O tratamento estatístico utilizado nesta pesquisa foi realizado por meio de uma análise descritiva dos dados coletados, referentes à percepção dos servidores públicos no

tocante à aplicação da Auditoria Interna e do Controle Interno em consonância com suas atividades.

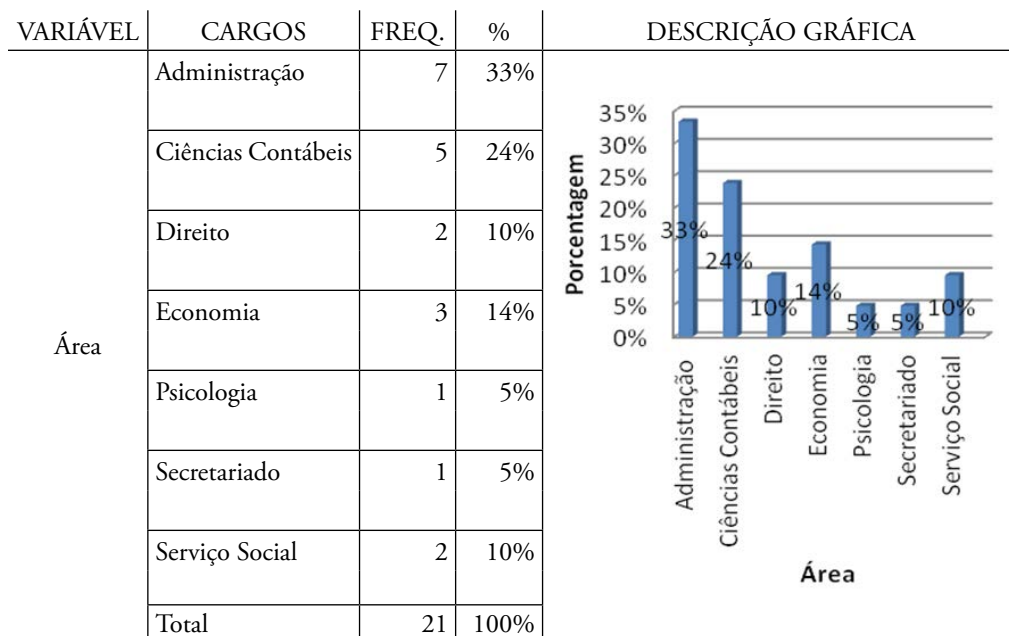
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente houve a análise das características demográficas, com o propósito de avaliar o grau de conhecimento dos respondentes quanto aos aspectos teóricos relacionados à Auditoria Interna e aos Controles Internos. No que diz respeito à titulação predominou a do tipo especialista, como mostra a Tabela 2. Quanto à formação superior, o Curso de Administração foi o mais pontuado, como aponta a Tabela 3. Nesse sentido, Magalhães e Guimarães (2010) reforçam que o fator determinante de sucesso dos controles internos em uma administração pública municipal não é o controle formal propriamente dito, e sim, o perfil dos recursos humanos, tecnicamente qualificado e capacitado, que compõe o núcleo desse sistema, garantindo, assim, o cumprimento dos objetivos propostos, por dominar conhecimento técnico, a legislação pertinente e os princípios básicos da administração pública.

Tabela 2 – Descrição tabular e gráfica sobre a titulação

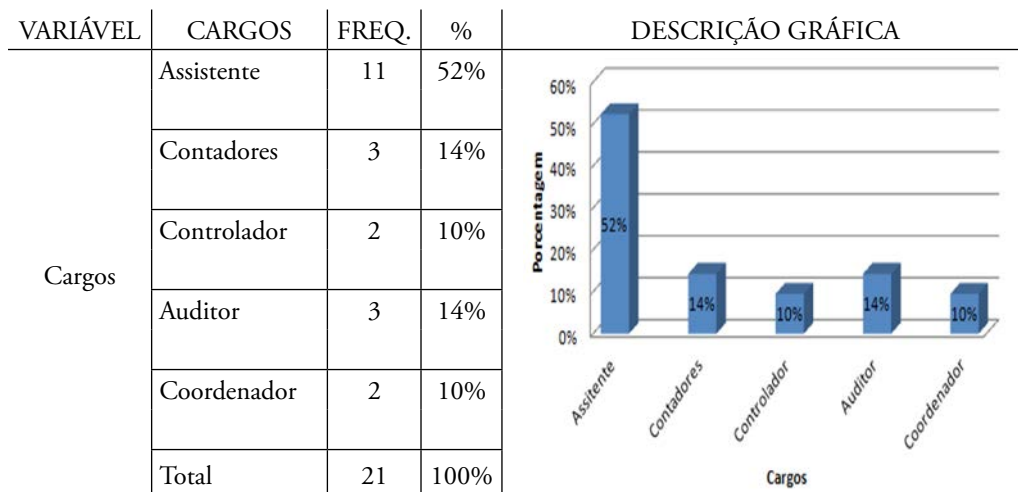
VARIÁVEL	CARGOS	FREQ.	%	DESCRIÇÃO GRÁFICA
Titulação	Doutor	0	0	
	Mestre	5	24%	
	Especialista	14	67%	
	Graduado	2	10%	
	Total	21	100%	

Tabela 3 - Descrição tabular e gráfica sobre a área



No que tange ao tempo de atuação dos servidores nos órgãos públicos evidenciados neste estudo, todos já passaram pelo estágio probatório por atuarem há mais de três anos na atividade pesquisada, de acordo com a Lei 8.112/1990, que trata do Regime Jurídico dos Servidores Públicos Federais. O cargo que teve maior pontuação (52%) foi o de assistente administrativo, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Descrição tabular e gráfica sobre os cargos



No que diz respeito ao desempenho da Auditoria Interna, foram evidenciados alguns pontos, vistos como fatores relevantes para a sua boa atuação. Tomaram-se por base a NBC TI 01, a NBC PI 01 e as Normas Internacionais para a prática profissional da Auditoria Interna, que apresentam as normas técnicas e profissionais para as atividades, empregadas tanto nas empresas públicas quanto nas privadas (QUADRO 2).

Quadro 2 – Fatores relevantes para o bom desempenho da Auditoria Interna

1.	Manter a comunicação com a administração e os demais setores por meio de relatórios
2.	Promover cursos e palestras de orientação para o aperfeiçoamento dos controles internos
3.	Propor recomendações para o alcance da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade
4.	Sugerir mecanismos de controle para o bom uso dos recursos públicos
5.	Emitir relatórios com informações claras e objetivas
6.	Ter conhecimento necessário para o desenvolvimento das atividades

O questionário aplicado nesta pesquisa fez uso da Escala Likert com quatro níveis de respostas: “sim”, “não”, “parcialmente” e “não aplicável”. Conforme descrito na Tabela 5, as afirmativas que compunham o segundo bloco da estrutura do questionário apresentaram maior pontuação (38%) na opção “parcialmente”, confirmando a não aplicação em sua plenitude dos fatores fundamentais para o bom desempenho da Auditoria Interna. As opções que estão relacionadas aos cursos e palestras de orientação para o aperfeiçoamento dos controles internos e, conseqüentemente, o bom uso dos recursos públicos (fatores 2 e 4) tiveram como alternativa mais pontuada a opção “não”. Isso mostra uma fragilidade no desempenho da Auditoria Interna para a melhor estruturação dos controles internos no ambiente público.

Tabela 5 – Desempenho da Auditoria Interna

FATORES/ ESCALA		SIM	NÃO	PARCIALMENTE	NÃO APLICADO	TOTAL
1.	Freq.	5	3	10	3	21
	%	24%	14%	48%	14%	100%
2.	Freq.	3	8	7	3	21
	%	14%	38%	33%	14%	100%
3.	Freq.	5	4	8	4	21
	%	24%	19%	38%	19%	100%
4.	Freq.	4	7	6	4	21
	%	19%	33%	29%	19%	100%
5.	Freq.	6	0	10	5	21
	%	29%	0%	48%	24%	100%
6.	Freq.	7	2	7	5	21
	%	33%	10%	33%	24%	100%
TOTAL	%	24%	19%	38%	19%	100%

Ao serem questionados quanto aos fatores que determinam o nível de competência das atividades de Auditoria Interna, os respondentes mencionaram os seguintes aspectos: imparcialidade, conhecimento da legislação vigente e normas técnicas, a eficácia do controle interno e testes substantivos, e a ética profissional. Essas características são tratadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA).

Quanto à execução dos trabalhos para manutenção do controle interno, no terceiro bloco do questionário foram classificadas quatro afirmativas. Neste caso, também se fez uso da Escala Likert (TABELA 6).

Quadro 3 – Fatores relevantes para a manutenção do Controle Interno

1.	Conformidade da Auditoria Interna com o Controle Interno para a realização das atividades
2.	Atividades sincronizadas para melhor estruturar o Sistema de Controle Interno
3.	Cumprimento das recomendações ou soluções propostas pela AI para o atendimento dos objetivos propostos
4.	Sintonia da AI e do CI para o melhor desempenho gerencial dos administradores

Apesar de a Auditoria Interna não apresentar um bom desempenho, de acordo com a opinião dos respondentes, no que se refere ao aprimoramento dos Controles Internos, pôde-se observar que, mesmo não executando os critérios evidenciados no bloco 1 de forma completa, os mecanismos de AI e CI buscam o alinhamento entre si para atender aos objetivos da administração. Essa afirmação pôde ser confirmada, uma vez que as informações constantes no Quadro 3 foram apontadas com maior percentual (43%) para a alternativa “sim”, conforme demonstrado na Tabela 6. Mesmo assim, ainda foi baixo o percentual de conformidade entre os mecanismos de gestão avaliados, segundo a percepção dos servidores públicos.

Tabela 6 – Manutenção do Controle Interno

FATORES/ ESCALA		SIM	NÃO	PARCIAL	NÃO APLICADO	TOTAL
1.	Freq.	9	5	2	5	21
	%	43%	24%	10%	24%	100%
2.	Freq.	9	2	5	5	21
	%	43%	10%	24%	24%	100%
3.	Freq.	9	4	2	6	21
	%	43%	19%	10%	29%	100%
4.	Freq.	9	2	5	5	21
	%	43%	10%	24%	24%	100%
TOTAL		43%	15%	17%	25%	100%

O nível de interação foi determinado utilizando o critério aplicado por Silva (2009), para as afirmativas que tiveram como respostas a alternativa sim. Nesse contexto, foram considerados os percentuais e os *status* demonstrados no Quadro 4.

Quadro 4 – Nível de conformidade

PERCENTUAIS	STATUS
Menor que 50%	Baixo
De 50% a 70%	Intermediário
Mais que 70%	Alto

Fonte: Silva (2009).

Dessa forma, constatou-se, diante da análise realizada, que o nível de conformidade entre a Auditoria Interna e os Controles Internos nas Instituições de Ensino pesquisadas é baixo, de acordo com a percepção dos respondentes. As afirmativas evidenciadas buscaram verificar se as atribuições da Auditoria Interna estão em harmonia com os Controles Internos para a efetiva manutenção do Sistema de Controle, vistos como fatores essenciais para o atendimento dos objetivos propostos.

Ao serem questionados quanto à necessidade da permanência da Controladoria e da Auditoria Interna para uma gestão eficaz, os respondentes apresentaram respostas idênticas, informando que a permanência é essencial para o ajuste das atividades nos pontos de controle e por permitir o acompanhamento das ações dos gestores. Segundo Oliveira (2010) a área de Controladoria no setor público atua no sentido de aprimorar os controles internos, realizar estudos de interesse para decisões de investimento e planejamento, assessorando a alta administração, além de assumir o papel de fiscalizador da gestão pública. E a Auditoria Interna é vista como uma atividade desenvolvida por unidade independente para avaliar a atuação dos controles internos, considerados base para a atividade de controle na Administração Pública (DAVIS; BLASCHEK, 2006).

Diante do levantamento realizado, observou-se que ainda não há o perfeito discernimento entre a Auditoria Interna e os Controles Internos por parte dos servidores públicos.

6 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por objetivo investigar, com base na percepção de atuantes em Instituições Federais de Ensino, se há a influência mútua entre a Auditoria Interna e os Controles Internos. Para isso, foi utilizado como instrumento para a coleta de dados um questionário, previamente elaborado, considerando afirmativas com avaliações determinadas pela Escala de *Likert*.

A amostra inicial foi de 47 respondentes, servidores da UFPE e da IFPE, determinada em consulta presencial. Posteriormente, o questionário foi encaminhado por meio *on-line*. Do total selecionado, apenas 21 atenderam ao pedido de resposta. Os critérios

evidenciados no questionário foram selecionados tomando por base as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T I 01 e NBC PI 01) e as Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna (IIA). Além disso, foram adicionadas outras pesquisas para confirmar a importância do estudo em questão.

Diante do levantamento realizado, observou-se que ainda não há o perfeito discernimento entre a Auditoria Interna e os Controles Internos por parte dos respondentes.

Em resposta ao problema da pesquisa, pôde-se constatar que o nível de interação da Auditoria Interna com os Controles Internos é considerado baixo, de acordo com a percepção dos servidores públicos. Os pontos considerados mais frágeis foram: manter a comunicação por meio de relatórios; promover cursos e palestras de orientação; propor recomendações; sugerir mudanças; utilizar informações claras e objetivas; conhecer a legislação vigente e as normas técnicas. Logo, a análise dos dados revela que não há harmonia entre a Auditoria Interna e os Controles Internos para a efetiva manutenção do Sistema de Controle Interno.

Com base no resultado desta pesquisa, indica-se a necessidade de aplicação de cursos para a conscientização das equipes que formam as administrações das IFEs, ora pesquisadas, no que se refere à diferenciação dos mecanismos de gestão limitados neste estudo.

Por fim, recomenda-se a expansão desta pesquisa abrangendo outras Instituições de Ensino Superior e com um maior número de respondentes, para medir o nível de interação entre as práticas propostas pela Auditoria Interna e os Controles Internos.

REFERÊNCIAS

ALBÊLO, R. T. M. **Controle interno na Administração Pública Municipal: estudo de Profissional de Gestão Pública da UFPE**. 2007. Disponível em: <<http://controleinterno.wordpress.com/2009/02/24/dissertacao-controle-interno-na-administracao-publica-municipal-estudo-de-caso-da-prefeitura-de-panelas-pe/>>. Acesso em: 30 jul. 2011.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1986.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRANDALISE, L. T. **Modelos de medição de percepção e comportamento - Uma revisão**. 2005. Disponível em: <<http://www.lgti.ufsc.br/brandalise.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2012.

BATISTA, D. G. **Manual de controle e auditoria: com ênfase na gestão de recursos públicos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública. **1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de**

Santa Maria. REC, Julho de 2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos.** Audibra – Coso. 2007. p. 13-28. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2012.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios:** orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. de S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna.** 2009. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br/new/download/ippf/IPPF_Normas_01_09.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2012.

Lei Orgânica Estadual nº 12.600/04 do TCE/PE. Disponível em: <http://www.irbcontas.org.br/irb/arquivos/cadarq/tiparq_N/TC21/lei_organica_TCE_PE.htm>. Acesso em: 03 ago. 2011.

LIBONATI, J. J. Taxionomia contábil: uma proposta de classificação relacionada aos objetivos específicos dos usuários da Contabilidade. In: ENCONTRO NORDESTINO DE CONTABILIDADE – ENECON, 1. **Anais...** Olinda: PE, out. 1993.

LIVRO DE JÓ. **Bíblia sagrada.** Capítulo 1, Versículo 3. Disponível em: <<http://www.bibliaonline.com.br/acf/18/1>>. Acesso em: 27 jul. 2011.

MARQUES NETO, F. de A. **Estado da arte do controle da administração pública no Brasil e na União Européia.** 2011. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2011-01-10.5058226323/floriano_081215-_estado_da_arte_do_controle_interno_ue_com....pdf>. Acesso em: 30 jul. 2011.

MENDES, R. da C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção.** Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/214.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa Nº 01, de 06 de Abril de 2001**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/Arquivos/AuditoriasAnuaisEPrestContas/IN_01_06042001.pdf>. Acesso em: 09 out. 2011.

MOREIRA, M. M. O controle interno como paradigma da administração pública gerencial. **Boletim de Informações Gerenciais - BIGJUS**. 2007. Disponível em: <http://www2.cjf.jus.br/jspui/bitstream/handle/1234/5430/N_05_18042007.pdf?sequence=1>. Acesso em: 28 jul. 2011.

MORAES JUNIOR, V. F. de; ARAUJO, A. O. **Características do controle interno nas empresas de serviços contábeis**. 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/460.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2011.

NEVES, W. P. das. **O controle interno e a auditoria interna governamental: diferenças fundamentais**. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=608&Itemid=26>. Acesso em: 28 ago. 2011.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

QUEIROZ, E. C. de M. **Controle interno e auditoria interna como instrumento de apoio para gestão de empresas**. (TCC) Curso de Especialização em Auditoria e Perícia Contábil da UNICAP de Goiás. 2009. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/CPGLS/IV%20MOSTRA/NEGICIO/Controle%20interno%20e%20auditoria%20interna%20como%20Instrumento%20de%20apoio%20para%20gesto.pdf>>. Acesso em: 31 jul. 2011.

RECIFE (Município). Prefeitura Municipal de Recife. **Lei Orgânica Municipal de Recife**. Disponível em: <<http://www.camara.recife.pe.gov.br/leis/lei-organica-do-municipio-do-recife>>. Acesso em: 06 ago. 2011.

RÔLLO, M. F. Os sistemas de controle interno na administração pública. **Revista Eletrônica do CRCRS**. n. 144, p. 40-49. Porto Alegre, abr. 2011.

SÁ, A. L. de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, N. R. R. C. dos. **O controle na administração pública: o controle interno e a auditoria interna**. Pós-Graduação Fortium – Faculdade Projeção. Brasília, 2008. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/19566/Controle_Adm_P%C3%BAblica_N%C3%A1dia%20Regina.pdf?sequence=1>. Acesso em: 03 ago. 2011.

SILVA, A. J. de M. **Estruturação dos sistemas de controle interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco: uma verificação baseada no modelo conceitual**

do COSO, adotado pela INTOSAI. 2009. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Pernambuco. 2009.

SILVA, M. A. L. **A importância do sistema de controle interno para a eficiência e eficácia da gestão pública municipal, no âmbito do Agreste Meridional de Pernambuco.** (Dissertação) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE da Fundação Getulio Vargas. Rio de Janeiro, 2011a. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/7996>>. Acesso em: 30 jul. 2011.

SILVA, P. G. K. da. **O papel do controle interno na administração pública.** Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2011b.

SILVA, S. F. de. **A importância do controle interno como suporte operacional a auditoria externa.** (TCC) Curso de Especialização de Contabilidade e Auditoria Pública da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2004. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/F4ADAC9A7E86A8C903256FB6005E66EE/\\$File/NT000A4AAE.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/F4ADAC9A7E86A8C903256FB6005E66EE/$File/NT000A4AAE.pdf)>. Acesso em: 04 jan. 2012.

SOUZA, S. dos S. **Auditoria interna do setor público.** (Monografia) Programa de Especialização em Gestão Pública CEFET-SC. Florianópolis, 2007. Disponível em: <http://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO_DOS_SANTOS.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2011.

UHL, F. **Auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1982.